

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA E OS BENEFÍCIOS PREVISTOS NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS¹

Tax substitution and benefits provided in the Federal Constitution for micro and small enterprises

ANJOS, Edegar Silva²;
TRETTER, Jaciara³.

RESUMO

O presente estudo tem como objetivo principal compreender o impacto da antecipação do recolhimento do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal, interestadual e comunicação (ICMS) substituição tributária em Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) do comércio varejista, sob a ótica de quatro empresários, sendo três empresas de Cruz Alta - RS e uma do município de Quinze de Novembro - RS. Este estudo pretende demonstrar se os empresários compreendem os mecanismos que envolvem a adoção deste sistema de recolhimento do ICMS. Para tanto, foi utilizada a metodologia descritiva explicativa, utilizados procedimentos bibliográficos e análise da legislação pertinente. A análise dos dados coletados foi feita com base nas respostas do questionário simples aplicado aos empresários. Percebe-se a existência de dificuldades por parte dos empresários para o entendimento da legislação e todos concordaram que o ICMS substituição tributária deveria estar entre os tributos e contribuições inclusas no Documento de Arrecadação do Simples (DAS), destinado às Micro e Pequenas empresas pois da maneira como é feito atualmente não se verifica distinção de tratamento entre estas empresas e as de maior porte. Sendo assim, observa-se a necessidade da reformulação na legislação de maneira que os benefícios previstos na Constituição Federal sejam realmente alcançados pelas entidades em questão.

Palavras-chave: Substituição Tributária. Micro e Pequena Empresas. Legislação. Benefícios.

ABSTRACT

The main objective of the present study is to understand the impact of the anticipated collection of Tax on the Circulation of Rent-rolls and Services of intercity, interstate transport and communication (ICMS) tax substitution in Small and Medium Enterprises (SMEs) retailer, from the perspective of four entrepreneurs, three companies from Cruz Alta - RS and one from the municipality of Quinze de Novembro - RS. This study intends to demonstrate if the entrepreneurs understand the mechanisms that involve the adoption of this ICMS collection system. For that, the explanatory descriptive methodology was used, bibliographic procedures were used and analysis of the pertinent legislation. The analysis of the collected data was made

¹ Trabalho Final de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da Universidade de Cruz Alta, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Acadêmico do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta – UNICRUZ, Cruz Alta, RS, Brasil. E-mail: edegardanjos@gmail.com.

³ Orientadora: Professora do curso de Ciências Contábeis da Universidade de Cruz Alta - UNICRUZ, Cruz Alta, RS, Brasil. Bacharel em Ciências Sociais e Jurídicas e em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Maria – UFSM e mestre em Desenvolvimento, Gestão e Cidadania pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul – UNIJUÍ. E-mail: jtretter@unicruz.edu.br.

based on the answers of the simple questionnaire applied to the entrepreneurs. Difficulties on the part of the entrepreneurs to understand the legislation are perceived, and all agreed that the ICMS Tax Substitution should be among the taxes and contributions included in the Simple Tax Revenues Document (DAS) for Micro and Small Companies, since the way it is done today, there is no difference in treatment between these companies and the larger ones. Thus, it is observed the need for reformulation in legislation so that the advantages provided in the Federal Constitution are actually achieved by the entities in question.

Keywords: Tax Replacement. Micro and Small Companies. Legislation. Advantage.

1 INTRODUÇÃO

A busca de ferramentas capazes de auxiliar o fisco, nos procedimentos de apuração e cobranças de tributos se torna imprescindível nos dias atuais.

Estabelecer um meio favorável para o desenvolvimento das Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) é fundamental, pois incentiva a geração de empregos e o crescimento da economia. A Constituição Federal (CF) e a Lei Complementar (LC) nº 123, de 16 de dezembro de 2006, abordam o tratamento distinto e benéfico a que têm direito, ou seja, os pequenos empreendimentos.

Importante ressaltar que o conteúdo constitucional apresenta o assunto como tratamento diferenciado e a Lei das ME e EPP estabelece alíquotas inferiores para essas entidades.

Apesar disso, existe divergência onde entidades optantes pelo Regime do Simples Nacional, são obrigadas à mesma legislação aplicada nas empresas de maior porte, em situações específicas, dentre eles o recolhimento do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte intermunicipal, interestadual e comunicação (ICMS) por substituição tributária antecipada, não havendo o tratamento diferenciado previsto em legislação.

Na busca de compreender a legislação, os benefícios previstos na Constituição Federal para as ME e EPP, é que a substituição tributária antecipada do ICMS e a visão de empresários sobre o assunto norteiam o presente estudo.

A inconstitucionalidade é notória quando equiparadas às ME e EPP com as de maior porte na aplicação da mesma Margem de Valor Agregado (MVA) para o recolhimento da substituição tributária antecipada, pois o ICMS influencia na formação do preço ao consumidor final.

Com o mesmo tratamento dispensado pelo sistema de recolhimento deste tributo a ME e EPP, torna-se difícil a permanência das entidades menores na acirrada competitividade atual.

Necessário é que haja um consenso entre Estado e União, para que façam prevalecer os ditames constitucionais e assim o tratamento diferenciado a que os pequenos empreendimentos têm direito.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Tributos, Fato Gerador e Imposto

Conforme o art. 3º do Código Tributário Nacional, tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Detalhando tributo, conforme o mesmo artigo tem-se que:

- a) é prestação pecuniária;
- b) é compulsório;
- c) é instituído por meio de lei;
- d) não é multa;
- e) é cobrado mediante lançamento.

Fato gerador é a origem da obrigação. No caso do ICMS, ocorre quando a mercadoria/produtos ou serviços circulam (venda, compra, transferência, doação, devolução, brinde, consignação, comodato, demonstração, importação e exportação), conforme a legislação pertinente.

Conforme o art. 16 do Código Tributário Nacional, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Dessa forma pode-se caracterizar como sendo um tributo, com propósitos fiscais, com fins arrecadatórios.

2.2 Simples Nacional – Lei Complementar nº 123/2006

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, uma obra conjunta de todos os Estados da federação, instituiu o Regime Unificado de Arrecadação de tributos e contribuições devidas pelas ME e EPP.

A opção pelo Simples Nacional exige alguns requisitos obedecendo à legislação pertinente, abrange as ME, com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e as EPP, com receita bruta anual superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e

sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Para isso, devem as empresas estar devidamente registradas no Registro de Empresas Mercantis (Junta Comercial) ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas (cartório), conforme cada caso (RECEITA FEDERAL, 2018).

Ser optante pelo Simples Nacional implica também na observação da atividade econômica, origem do capital social e a forma de organização social, pois dentro destes quesitos, existem exceções na legislação que podem ser impeditivas à opção pelo regime de tributação (RECEITA FEDERAL, 2018).

O recolhimento do imposto devido pelas empresas optantes pelo regime Simples Nacional é realizado pela guia denominada documento de arrecadação do simples (DAS), com vencimento no dia 20 do mês subsequente ao fato gerador. Englobando imposto e contribuições federais como: imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), imposto sobre produtos industrializados (IPI), Programa de Integração Social (PIS), contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS), contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) patronal, mais o imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS), o próprio e o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Criado com o intuito de simplificar e reduzir a burocracia e a tributação para as Micro e Pequenas Empresas, o Simples Nacional obedece a faixa de enquadramento do faturamento mensal e o anexo correspondente às atividades desempenhadas pelas empresas, havendo assim redução ou aumento do valor a recolher, de acordo com a receita bruta auferida.

2.3 Tratamento Diferenciado às Micro e Pequenas Empresas

A Lei Magna do Brasil, a Constituição Federal, menciona o tratamento distinto às micro e pequenas empresas, com isso estimulando o crescimento no mercado, bem como a sua participação em processos licitatórios.

O tratamento diferenciado encontra sustentação nos artigos 170, inciso IX e 179 da Constituição Federal de 1988, da seguinte forma:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

O objetivo deste tratamento distinto é a redução da burocracia fiscal e a carga tributária sobre as micro e pequenas empresas.

2.4 Impostos Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS

A Constituição Federal estabelece ser de competência dos Estados e Distrito Federal a instituição do ICMS, assim descrito:

Art. 155 compete aos Estados e Distrito Federal instituir impostos sobre:
[...]

II – Operações relativas a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações iniciem no exterior.

O ICMS é o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, instituído pelo Governo Estadual, tem o intuito de cobrar tributos sobre as operações com mercadorias ou prestação de serviços, sendo uma fonte expressiva de arrecadação do Estado.

Cada unidade da federação e Distrito Federal possui sua legislação sobre o ICMS, ocorrendo uma complexidade em alguns casos, como diferença de alíquotas e obrigações acessórias. Importante observar também a existência de convênios e protocolos assinados entre os Estados para a cobrança do ICMS.

O fato gerador do ICMS ocorre quando acontecer a circulação (compra, venda, transferência, doação, devolução, brinde, consignação, comodato, demonstração, importação e exportação) de produtos/mercadorias ou prestação de serviço previsto na legislação. Chamado “imposto por dentro”, pois é repassado ao preço do produto em todas as fases desde a indústria até o consumidor final (FALIGUSKI, 2010).

Conforme Sabbag (2015) o valor do ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação, vale dizer, faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor e, por isso integra sua própria base de cálculo, definido como o valor da operação da circulação de mercadorias e serviços (art. 155 Constituição Federal, c/c artigos 2º I e 8º, I da Lei Complementar nº 87/96).

No Estado do Rio Grande do Sul, o regulamento do ICMS foi aprovado pelo Decreto nº 37.699, de 28 de agosto de 1977.

2.5 ICMS Substituição Tributária – Antecipação (Progressiva) – MVA

Conforme visto anteriormente a legislação sobre os ICMS está prevista na Constituição Federal art. 155 e no regulamento do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (RICMS) de cada Estado da federação.

A substituição tributária com antecipação, caracterizada pelo recolhimento do tributo, no caso o ICMS, antes que ocorra o fato gerador, é uma ferramenta utilizada pelo fisco de todas as unidades da federação, com o objetivo evitar a perda da arrecadação e aprimorar o processo de fiscalização nas operações de circulação de mercadorias e serviços (FALIGUSKI, 2010).

Para que seja possível compreender a substituição tributária com antecipação, é importante que se reconheçam os dois tipos de contribuintes relacionados com esse método de arrecadação, o contribuinte substituto e o substituído.

Contribuinte substituto caracteriza-se por ser o responsável pela retenção e recolhimento do ICMS, relativo à circulação de mercadorias e serviços, destinados ao consumidor final (MACHADO, 2013).

Substituído é o contribuinte devedor do ICMS relativo à circulação de mercadoria e serviço que já foi recolhido antecipadamente pelo substituto (MACHADO, 2013).

Então, a substituição tributária (ST) dá-se quando o ICMS devido pelos demais membros da cadeia produtiva até que se chegue ao consumidor final, é recolhido antecipadamente pela indústria ou atacadista, ou seja, o contribuinte substituto (MACHADO, 2013).

Completando, o substituto retém o ICMS e repassa para o governo, porém o valor do imposto recolhido antecipadamente, é repassado até o consumidor final que irá assumir o pagamento na compra embutido no preço final do produto ou serviço (BOTH, 2012).

A MVA, trata-se de um percentual que incide a cada produto, presumindo qual será a margem utilizada pelo comerciante ao vender para o consumidor final. A MVA é determinada pelas unidades da federação (Estados), através de convênios e protocolos, conforme seus regulamentos estaduais (RICMS) (BOTH, 2012).

Melhor explicando, a MVA é decisiva para o cálculo da substituição tributária, uma vez que esse percentual é utilizado para o cálculo da continuidade dos preços durante a circulação no mercado até o consumidor final.

2.6 Substituição Tributária – Comparativo Optantes e não Optantes pelo Simples Nacional

Anteriormente foi apresentada a Substituição Tributária, com antecipação no recolhimento do ICMS e os conceitos e definições básicas que envolvem o regime. A Lei Complementar nº 123/2006, não prevê sobre o recolhimento do ICMS por substituição tributária no regime simplificado, arrecadação de tributos e contribuições devidas pelas ME e EPP, optantes pelo regime de arrecadação Simples Nacional.

Sendo assim, atacadistas e varejistas optantes pelo Simples Nacional, quando adquirem mercadorias e serviços sujeitos à substituição tributária, pagam no preço do produto incluso o ICMS retido pelo regime conforme a alíquota interna da modalidade geral de apuração. A carga tributária do imposto incide da mesma forma nas optantes pelo Simples Nacional, como nas optantes pelas demais opções de tributação (BIAVA JUNIOR, 2012).

Para melhor entendimento, no regime da Substituição Tributária, o ICMS deve ser recolhido conforme a legislação tributária pertinente, sendo aplicável a todas as empresas, sem distinção, sendo optantes ou não pelo Simples Nacional (BIAVA JUNIOR, 2012).

Embora esteja o ICMS dentre os oito tributos e contribuições inclusos no regime unificado de recolhimento do Simples Nacional, as operações ou prestações sujeitos à Substituição Tributária não estão inseridos no DAS, sendo o imposto recolhido conforme a legislação que abrange a todas opções tributárias de recolhimento (BIAVA JUNIOR, 2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos este estudo se caracteriza como uma pesquisa descritiva explicativa, onde são apresentadas as características do regime de substituição tributária antecipada do ICMS, explicando os fatores ou mecanismos que envolvem o sistema de arrecadação e que definem ou participam para suceder o recolhimento do tributo antecipado nas quatro empresas analisadas

Gil (1999, p.44), define pesquisa descritiva, como sendo as que tem como objetivo primordial de uma determinada população o fenômeno, ou estabelecimento de relações entre

variáveis, sendo realizadas por pesquisadores preocupados com a atuação prática. Segundo Gil (1999, p.44), a pesquisa explicativa é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas.

Esta pesquisa encontra subsídios nessas características, pois permitiu compreender e explicar quais os benefícios e o entendimento dos empresários acerca da antecipação do ICMS substituição e seus possíveis impactos financeiros.

Em relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa foi desenvolvida com bases bibliográficas, em livros, artigos, sites, legislação, entre outros, para a fundamentação do tema pesquisado, bem como os documentos das empresas alvo do estudo.

Gil (1999), afirma ser a principal vantagem da pesquisa bibliográfica, o fato de permitir ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente. A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Corroborado pelo problema da pesquisa e com o intuito de aprender e compreender os mecanismos que envolvem a substituição tributária nas Micro e Pequenas empresas, a forma de abordagem empregada foi a qualitativa, participando na busca dos objetivos propostos.

Prodanov e Freitas (2013) consideram na pesquisa qualitativa, a existência de uma relação eficiente entre o mundo real e o sujeito, ou seja, uma conexão entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não é permitida traduzir em números. Consideram ainda, a interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados requisitos básicos no processo da pesquisa qualitativa. O ambiente natural é a fonte direta para a coleta de dados e o pesquisador é o instrumento chave.

Em relação aos instrumentos de coleta de dados, foi utilizado um questionário com perguntas subjetivas, aplicado a quatro empresários, escolhidos pelos critérios de conveniência e acessibilidade, sendo dois Microempresários (Cruz Alta) e dois Empresários de Pequeno Porte (Cruz Alta e Quinze de Novembro - RS).

Marconi e Lakatos (2017, p.219-221), enfatizam que:

[..] o questionário é um instrumento de coleta de dados, constituído por uma série de perguntas ordenadas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do entrevistador. O questionário deve ser limitado em extensão e em finalidade. Se for muito longo, causa fadiga e desinteresse; se curto demais corre o risco de não oferecer informações suficientes.

Conforme Marconi e Lakatos (2017), uma vez manipulados os dados e obtidos os resultados, o passo seguinte é a análise e interpretação dos mesmos, constituindo-se ambas no

núcleo central da pesquisa. Mesmo de posse de dados válidos é a eficácia da análise e da interpretação que determinará o valor da pesquisa. Através da técnica de análise descritiva foi realizado um paralelo da realidade com a legislação pertinente para que se alcance a conclusão da pesquisa.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A Previsão Constitucional de Tratamento Diferenciado às Micro e Pequenas Empresas

A pesquisa compreendeu as ME e EPP, optantes pelo regime do Simples Nacional, buscando à luz da legislação o entendimento e a análise da teoria em conformidade com a prática aplicada no dia a dia dessas entidades.

O assunto está disposto na Constituição Federal do Brasil, conforme segue:

Art 179. A União, os Estados, o Distrito federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Assim sendo, os princípios básicos que deveriam direcionar a legislação para as micro e pequenas empresas seriam de conceder o tratamento tributário favorecido, reduzindo a carga tributária e a burocracia fiscal com incidência nos pequenos empreendimentos.

O artigo 170, inciso IX da Constituição Federal, reforça o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, juntamente com o princípio da livre concorrência. Desta forma fica evidenciada a intenção do legislador constitucional de que o seu propósito é estender o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas também no âmbito tributário.

A diminuição legal da complexidade das tributações incidentes nas micro e pequenas empresas iniciam na Constituição Federal, tendo a sequência na Lei Complementar nº 123/2006, que prevê a unificação do recolhimento de tributos e contribuições destinadas às optantes pelo Simples Nacional, além disso, estabelece preceitos de legislação tributária, métodos diferenciados e simplificados para as micro e pequenas empresas.

É evidente o antagonismo apresentado na legislação no que se refere aos benefícios destinados aos pequenos empreendimentos. A Constituição Federal do Brasil, nos artigos 170 e 179, conforme já evidenciado prevê este tratamento diferenciado, enquanto a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, ao instituir a unificação de tributos e

contribuições devidos pelas ME e EPP não estende o benefício no que se refere ao ICMS substituição tributária antecipada.

Nesse regime de tributação, microempresa ou empresa de pequeno porte na condição de substituta tributária, ou seja, aquela que retém o ICMS e repassa ao governo, obrigação prevista em lei, deverá projetar o valor devido por toda a cadeia de circulação até o consumidor final, calcular e recolher o ICMS antecipadamente, sem benefício algum como se fosse enquadrada nas demais opções tributárias.

Nota-se que dessa forma é apresentada uma situação não condizente com o previsto na legislação pátria, onde uma micro ou empresa de pequeno porte, recolhe antecipadamente o tributo repassando ao Estado, mesmo antes de receber de seus clientes e sem nenhum benefício tributário.

As empresas enquadradas no Simples Nacional, ME e EPP, no sistema de substituição tributária antecipada, encontram um empecilho ao estímulo nas circunstâncias que envolvem a concorrência, tendo dispêndio financeiro de igual forma às de maior dimensão econômica.

Sendo esse recolhimento antecipado centralizado na “ponta”, ou seja, na indústria ou atacado, onde o ICMS por substituição é calculado e retido pela entidade acrescido do percentual relativo a projeção da venda ao consumidor, sendo repassado a todos os integrantes da cadeia de circulação, embutido no valor dos produtos, até que chegue ao consumidor final sobre o qual recai as custas deste tributo.

4.2 Aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA)

Para que seja calculado o ICMS de substituição tributária é necessária a projeção do valor de venda das mercadorias ao consumidor final, que serve de base de cálculo determinando o valor a ser recolhido.

A obtenção do valor da venda ao consumidor final é feita através da MVA, um percentual que aplicado aos produtos pelos Estados, através de legislação pertinente e protocolos celebrados entre as Unidades da Federação, que em tese estabelecem o valor final da venda.

Importante frisar que cada produto possui sua MVA, esse percentual ainda varia de acordo com a situação, se é dentro da Unidade da Federação ou se é oriunda de outras Unidades da Federação, ou ainda se for um produto importado, cada situação possui suas peculiaridades e índices diferenciados para sua aplicação.

Por tratar-se de um imposto estadual, o cálculo do ICMS substituição tributária antecipada, requer atenção especial do profissional ao reconhecer as regras de aplicação à retenção antecipada, pois quanto maior a quantidade de estados envolvidos nas operações das entidades, maior também será a complexidade e o acúmulo legislativo a ser observado para que não haja erro na execução.

Seja qual for a opção do regime de tributação, a questão crucial é a MVA ser idêntica quando aplicada às entidades optantes pelo regime do Simples Nacional, assim como nas optantes pelo Lucro Real e Lucro Presumido, demonstrando a inexistência, neste aspecto, de um real benefício às Micro e Pequenas empresas.

O não cumprimento dos dispositivos constitucionais caracteriza-se pela ausência de tratamento diferenciado às ME e EPP, quando comparadas às de maior porte, no que se refere à substituição tributária e MVA.

O recolhimento do ICMS antecipado por substituição tributária, realmente é ferramenta estratégica, importante no combate da sonegação, uma forma de controle e fiscalização. Porém o que deve ser observado por parte do Estado é a obediência aos ditames constitucionais, criando mecanismos a fim de trazer os benefícios previstos na Constituição Federal, para as Micro e Pequenas Empresas.

As mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, nas operações internas e interestaduais encontram-se no Apêndice II, Seção III do RICMS/RS.

Para melhor entendimento sobre a margem de valor agregado o Quadro 1, a seguir:

Quadro 1 - Margem de Valor Agregado

MVA INTERNA – RS	
Preço de venda (Indústria)	R\$ 1.000,00
Alíquota Interna do ICMS aplicada na venda	18%
R\$ 1.000,00 x 18% (Venda) (Alíquota ICMS)	R\$ 180,00 (Crédito)
BASE DE CÁLCULO SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	
R\$ 1.000,00 + (MVA 60%) (Venda)	R\$ 1.600,00
R\$ 1.600,00 x 18% (Base Calculo ST) (Alíquota ICMS)	R\$ 288,00 (Débito)
SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – CÁLCULO	
R\$ 288,00 – R\$ 180,00 (Débito) (Crédito)	R\$ 108,00 (ICMS ST)
Venda = R\$ 1.000,00 + R\$ 108,00 (Mercadorias) (ICMS ST)	R\$ 1.108,00 (Total)

Fonte: Elaborado pelo autor, 2018.

O exemplo do Quadro 1 acima trata de uma compra no valor de R\$ 1.000,00 da indústria, com a alíquota interna de 18%, que aplicada ao total das mercadorias, gera um crédito para o comprador.

A base de cálculo da substituição tributária, para ser apurada é necessária a adição da Margem de Valor Agregado ao total das mercadorias, presumindo uma venda, a seguir multiplica-se esse total, pela alíquota interna, no caso 18% e obtém-se um valor denominado débito.

O valor da Substituição tributária é obtido pela diminuição desse débito apurado do crédito recebido quando na compra das mercadorias, assim ter-se-á o valor da substituição tributária.

No caso da entidade ser optante pelo Simples Nacional, utiliza-se deste crédito para a apuração do tributo, embora em outras situações não seja permitido pela legislação estadual, se apropriar de crédito, nem destacar débito do ICMS.

Vale ressaltar que esse método de cálculo é igualmente aplicado nas empresas optantes pelo Simples Nacional, bem como nas não optantes pelo Simples Nacional, evidenciando assim a apuração do tributo sem qualquer benefício para as Micro e Pequenas empresas.

4.3 Simples Nacional e Demais Opções Tributárias Sob a Ótica dos Empresários

Para buscar conhecer a visão dos empresários acerca do Simples Nacional e demais opções tributárias, foi elaborado um questionário com treze perguntas, aplicado a quatro Micro e Pequenos Empresários optantes pelo Simples Nacional, escolhidos pelo critério de acessibilidade.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, foi criada com o objetivo de simplificar, reduzir a burocracia e a tributação para as ME e EPP. A aplicação do questionário permitiu verificar o alcance na prática do que se propõe a referida lei.

Os pesquisados tratam-se de empresários com atividades comerciais, variando entre 11 e 52 anos de atuação no mercado, portanto a maioria deles existindo anteriormente à entrada em vigor da Lei Complementar nº 123, de 2006, conhecida como “Lei do Simples Nacional”.

Os respondentes definiram Simples nacional como sendo a forma legal de recolher menos tributos aplicada às ME e EPP. Em relação à preferência pelo regime tributário, todos afirmaram que tiveram orientações do contador para a escolha deste regime, porém um deles não soube explicar com maiores detalhes quais seriam esses benefícios.

Ao conceituarem Substituição Tributária com antecipação, uniformemente, explicaram como sendo a cobrança e o pagamento do tributo, antes que ocorra a venda do produto ao consumidor final, sendo que um deles destacou em sua resposta a complexidade da legislação que envolve a adoção desse sistema de recolhimento do ICMS.

Quanto às mercadorias comercializadas pelos respondentes, trata-se da predominância em gêneros alimentícios, portanto quase na totalidade se enquadra nesta forma de recolhimento do tributo em questão.

Sobre o impacto produzido ou não, no capital de giro da entidade pelo pagamento antecipado do tributo, apenas um dos respondentes ficou reticente e afirmou não sentir este impacto, os demais responderam que sentem o impacto, sendo essa uma das causas que alguns tiveram de buscar a utilização de capital de terceiros, para que assim pudessem honrar obrigações assumidas.

Quando questionados em relação à diferença entre MVA e Margem de Lucro, todos tiveram uma certa dificuldade em expressar de maneira clara o seu entendimento, sendo que um dos respondentes não soube definir, certamente pela dificuldade que têm no entendimento da legislação, sendo um fator determinante para que isso ocorra.

Sobre o impacto produzido pelo desembolso antecipado ao recolher o ICMS por Substituição Tributária, no capital de giro, apenas um dos questionados manteve-se reticente ao responder, dando visíveis sinais de dificuldades ao se expressar, os demais confirmaram a existência do impacto, que por vez, somado a outros tributos levou-os a buscar capital de terceiros para honrar seus compromissos.

Foi ainda perguntado sobre qual seria a expectativa futura em relação à legislação no que se refere às optantes pelo Simples Nacional, também sugestão de melhorias para as entidades enquadradas nessa opção tributária.

Tendo em vista as dificuldades encontradas para interpretar e responder um questionário simples como o apresentado neste estudo, em consequência da legislação não ser de fácil entendimento, foi colocado pelos respondentes como sugestão, de forma unânime, a simplificação da lei e os benefícios a que teriam direito as Micro e Pequenas empresas, como prevê a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e nossa Lei Magna, a Constituição Federal de 1988, gerando assim uma expectativa de melhoria futura.

Outras duas perguntas feitas foram sobre a intenção do governo ao adotar essa forma de recolhimento do tributo e os benefícios que esse sistema traz, quem é beneficiado com essa adoção. Todos responderam sobre a intenção ser de controle fiscal, evitando assim a sonegação do tributo e que na visão de cada um deles somente o Estado é o beneficiário, tendo em vista a

não existência de benefícios às ME e EPP optantes pelo Simples Nacional, pois recolhem este tributo de igual forma às demais opções tributárias.

Finalizando o questionário, foi feita a pergunta de como seria utilizado, algum possível benefício, previsto em lei para a sua entidade, onde houvesse a diminuição da carga tributária. Apenas um respondente não soube dizer o que faria, os demais expressaram intenções que variam desde a expansão física, aumento da variedade de produtos a comercializar, até o aumento de recolhimento do INSS, para fins de aposentadoria, assim garantindo uma melhor qualidade de vida.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em um cenário de crescente importância das ME e EPP para a economia do país, torna-se necessária a análise da legislação pertinente, para a compreensão na condição de acadêmicos e futuros profissionais da área contábil, possibilitando assim, a explicação aos empresários, futuros clientes, acerca do ICMS substituição tributária com antecipação, sendo esta a contribuição deste trabalho.

De modo geral os empresários questionados, demonstraram interesse pelo assunto, porém a complexidade da legislação impede alguns de exporem suas ideias quanto ao entendimento, surgindo aí a dificuldade maior até mesmo para que possam emitir sugestões de melhorias na questão abordada. Os recursos utilizados para a exposição do tema, por parte do governo ou dos profissionais da área, não estão sendo eficazes, em alguns casos, tendo em vista os perfis dos empresários serem diferenciados.

Analisando a legislação quanto aos benefícios a que têm direito as Micro e Pequenas Empresas, observando a utilização da MVA, pelo Estado e com a aplicação de um questionário simples a quatro empresários do comércio varejista, optantes pelo regime tributário do Simples Nacional, ficou evidenciado o mesmo tratamento dado aos optantes pelo Simples Nacional e aos não optantes pelo Simples Nacional, quanto à Substituição Tributária antecipada, alcançado assim os objetivos deste trabalho.

Com base na literatura e na legislação pertinente, foram utilizados os recursos de pesquisa descritiva explicativa, possibilitando assim as definições e características, com clareza para o fácil entendimento na ocorrência da substituição tributária antecipada e seus reflexos nas ME e EPP optantes pelo Simples Nacional.

Através da explicação baseada na legislação, aprofundou-se no conhecimento da realidade, chegando assim no porquê de algumas situações, da mesma forma a descrição foi

importante neste trabalho para que fossem entendidas atuações práticas, por exemplo a aplicação da margem de valor agregado.

Dada importância do tema que envolve as ME, EPP e as mudanças frequentes na legislação, torna-se necessária a continuidade dos estudos, onde o acadêmico adquira o conhecimento e futuramente possa também ter uma formação continuada e atualizada em paralelo às mudanças fiscais, garantindo assim exercer uma prática profissional que faça a diferença.

Este trabalho contribui para que seja compreendido o impacto da antecipação no recolhimento ICMS substituição tributária em ME e EPP do comércio varejista, sob a ótica de empresários. Além disso, a análise da legislação pertinente proporcionando aos acadêmicos um melhor entendimento para a prática da profissão futuramente.

Pelo presente estudo, foi possível perceber que o preceituado benefício, supostamente trazido às Micro e Pequenas empresas pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em relação ao aspecto da antecipação substituição tributária do ICMS, não se verifica na prática. Portanto, há certa discrepância entre o que preconiza a Constituição Federal, e o que se aplica na prática, situação está que apenas um contador atento às mudanças da legislação e conhecedor da realidade de seu cliente, é capaz de observar

REFERÊNCIAS

BIAVA JUNIOR, Roberto. A Substituição Tributária no ICMS e a necessidade de tratamento tributário diferenciado e favorecido para às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte do Simples Nacional: Análise crítica da Constituição Federal e da Lei Complementar 123/2006 e propostas para o aprimoramento da Legislação Tributária vigente. **Revista Digital de Direito Público**, v. 1, n. 1, p. 188-208, 2012. Disponível em: <www.direitorp.usp.br/periodicos>. Acesso em: mar./jun. 2018.

BOTH, Fernanda Klein; WBATUBA, Berenice; SALLA, Neusa Gonçalves. O Impacto da Substituição Tributária do ICMS na Empresas do Simples Nacional: Custos X Preço de Venda. 2012. In: **IX Convibra Administração – Congresso Virtual Brasileiro de Administração**. Disponível em: <www.convibra.com.br/dwp.asp?id=4890&ev=25>. Acesso em: mar./jun. 2018.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas 2012.188 p.

_____. **Constituição (1988)** I. Pinto, Antonio Luiz de Toledo. II Windt, Marcia Cristina Vaz dos Santos. III. Céspedes, Liria. IV Título. V. Série.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 45. ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Decreto nº 37.699**, de 26 de agosto de 1997. Regulamento do ICMS. Disponível em: <<http://www.legislacao.sefaz.rs.gov.br/Site/Document.aspx?inpKey=109362&inpCodDispositivo=&inpDsKeywords=37.699>>. Acesso em: mar. 2018.

_____. **Lei nº 5.172/1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: mar. 2018.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**. 4. ed. São Paulo: Markon Books, 1996.

COUTINHO, Lucas; MONASSA, Clarissa Chagas Sanches. Vantagens e desvantagens da Substituição Tributária e da Antecipação Tributária do ICMS no Estado de São Paulo: Análise de um modelo ideal. **Anais...** In: 2º Congresso de Pesquisa Científica, Inovação, Ética e Sustentabilidade, Marília, SP: UNIVEM, 2012. Disponível em: <<https://www.google.com.br/search?q=univem+br+anais+cpc+2012+pdf+Artigos+Vantagens+desvantagens+Substituicao+Tributaria&oq=univem+br+anais+cpc+2012+pdf+Artigos+Vantagens+desvantagens+Substituicao+Tributaria&aqs=chrome..69i57.1332j0j8&sourceid=chrome&ie=UTF-8>>. Acesso em: mar./jun. 2018.

FALIGUSKI, Ivan. **O impacto da substituição tributária no preço de venda para consumidor final**. 2010. 23f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Faculdade de Ciências Econômicas. Curso de Ciências Contábeis, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/10183/25727>>. Acesso em: maio 2018.

FREITAS, Keilla Gomes de. **Análise empírica de uma substituição tributária na apuração dos impostos (manuscrito)**: um estudo de caso em supermercado no município de Monteiro - PB. 2015. 42f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Monteiro, 2015. Disponível em: <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/12692>>. Acesso em: mar. 2018.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MACHADO, Daysi. **Palestra Substituição Tributária Considerações Gerais**. Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2013. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/2013_roteiro_subst_trib.pdf>. Acesso em: 23 mar. 2018.

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Científica**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científica**: Métodos e Técnicas da pesquisa e do Trabalho Acadêmico. Rio Grande do Sul: Feevale, 2013. E-book. Disponível em: <<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>>. Acesso em: 01 maio 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Simples Nacional**: Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. Publicado em 05/03/2015. Última modificação em 16/03/2018. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/legislacao/legislacao-por-assunto/simples%20nacional>>. Acesso em: mar./jun. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Secretaria da Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul – SEFAZ/RS. **Monta dúvidas**. 2018. Disponível em: <https://www.sefaz.rs.gov.br/Site/MontaDuvidas.aspx?al=l_subst_trib_faq>. Acesso em: mar. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS - SEBRAE MATO GROSSO. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. 2014. Disponível em: <<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/micro-e-pequenas-empresas-geram-27-do-pib-do-brasil,ad0fc70646467410VgnVCM2000003c74010aRCRD>>. Acesso em: 22 mar.